



Universidade de Brasília

**Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) – Uma
análise dos pontos de progressividade em um tributo regressivo.**

Camila Almeida Magalhães

Brasília – DF

2017

Camila Almeida Magalhães

**CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA
(CPMF) – UMA ANÁLISE DOS PONTOS DE PROGRESSIVIDADE EM UM
TRIBUTO REGRESSIVO.**

**Orientador: Prof. Doutor Valcir
Gassen**

Monografia apresentada como requisito
parcial à obtenção do grau de
bacharela na Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília - UnB.

Brasília, DF

Fevereiro de 2017.

Brasília, 2017.

Nome: MAGALHÃES, Camila Almeida.

Título: Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) – Uma análise dos pontos de progressividade em um tributo regressivo.

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharela na Faculdade de Direito da Universidade de Brasília - UnB.

Data da defesa: 14 de março de 2017

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Valcir Gassen (Orientador)

Professor Mestre Pedro Júlio Sales D'Araújo

Professor Doutor Antônio de Moura Borges

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente aos meus pais, Rosana de Almeida e Jair Magalhães Junior, pelos conselhos, apoio, carinho e paciência que me possibilitaram alcançar todas as minhas realizações até hoje, em especial este curso.

À Cláudia Renault e Patrícia Monteiro e Silva, minhas colegas de trabalho, que me deram todo o apoio e suporte emocional para realizar esta monografia diante dos obstáculos que encontrei, pelos inúmeros conselhos e horas ouvindo meus desabafos.

Por, nos últimos dias, me ajudarem a tempo e a hora, por me darem a calma necessária para colocar minhas ideias no lugar e procurar soluções alternativas, agradeço aos meus amigos Zhaddi Cerqueira, Rafael Valença, Raphael Deeter e, em especial, à minha amiga Fernanda Souto Pereira Valeriano Moreira, sem você eu não teria conseguido.

Por fim, ao professor Valcir Gassen, por ter despertado meu interesse pelo Direito Tributário na sua matéria introdutória, por ter me inspirado a olhar para este tema com uma visão crítica, pela disponibilidade, por acreditar em mim e por aceitar orientar este trabalho.

RESUMO

O fenômeno da tributação nasceu com o surgimento do Estado. Em razão da necessidade de financiamento de suas atividades e como expressão de sua soberania, foi dado ao Estado o poder de tributar. Este poder, ao ser aplicado, cria a política tributária, que reflete os valores e princípios que regem aquela sociedade. No Brasil, a Constituição Federal exige que essa política tributária seja estruturada em prol da justiça social e da diminuição de desigualdades. Um dos principais instrumentos para uma tributação mais justa é a progressividade, no entanto, a Matriz Tributária Brasileira vigente hoje se caracteriza pela regressividade. O objetivo deste trabalho, então, é analisar as características progressivas de um tributo regressivo – a CPMF – Contribuição sobre Movimentação Financeira, entendendo o seu papel na busca de uma política fiscal mais justa e igualitária.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário – Princípio da Capacidade Contributiva – Progressividade – Regressividade – Justiça Social – Distribuição de Renda – CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

ABSTRACT

The taxation phenomenon was born with the development of the state. Considering the needs of financing their activities, and expression of sovereignty, the state was given the power to tax. This power, when applied, creates the tax policy, that reflects the values and principles controlling that society. In Brazil, the Federal Constitution requires that the tax policy is regulated in favor of the social justice, and to reduce inequalities. One of the main tools for a fairness taxation is the progressive taxation. However, the actual brazilian Tax Matrix, It is known for its regressiveness. The objective of this work, is analyzing the progressive characteristics of the regressive tax – CPMF – the acronym for the brazilian Provisional Contribution on Financial Transfers, understanding your role on the searching for more fairer and egalitarian tax policy.

KEYWORDS: Tax Law – Principle of Ability to Pay – Progressive Taxation – Regressive Taxation – Social Justice – Income Distribution – CPMF – Provisional Contribution on Financial Transfers

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO..... | 8 |
| 1. A Tributação – seus conceitos e finalidades..... | 10 |
| 1.1. O Poder de Tributar..... | 10 |
| 1.2. O conceito de Tributo..... | 12 |
| 1.3. Finalidades da Tributação..... | 12 |
| 1.3.1. Fiscalidade - Tributo como principal fonte de recursos para o Estado..... | 15 |
| 1.3.2. Extrafiscalidade - Tributo como meio de influência nos comportamentos sociais e econômicos..... | 17 |
| 2. Tributação como instrumento de efetivação da justiça social..... | 20 |
| 2.1. Da potencialidade da tributação como instrumento na promoção da justiça social e distribuição de renda..... | 20 |
| 2.2. Princípio da igualdade no direito tributário..... | 23 |
| 2.3. Princípio da Capacidade Contributiva..... | 25 |
| 2.4. Progressividade e Regressividade dos Tributos..... | 27 |
| 2.5. Matriz Tributária Brasileira..... | 29 |
| 3. CPMF – Regressividade e Progressividade do tributo..... | 33 |
| 3.1. Breve Histórico sobre a CPMF..... | 33 |
| 3.2. CPMF – Imposto ou contribuição?..... | 38 |
| 3.3. Características da CPMF – regressividade por regra, progressividade como exceção..... | 43 |
| 3.3.1. Alíquota regressiva, fato gerador progressivo..... | 43 |
| 3.3.2. Finalidade fiscal e destinação progressiva..... | 47 |
| 3.4. O papel da CPMF no combate à sonegação fiscal..... | 50 |
| CONCLUSÃO..... | 54 |
| REFERÊNCIAS | 60 |

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema de estudo a regressividade e progressividade da Contribuição Provisória Sobre Movimentações Financeiras – CPMF, um tributo criado pelo governo federal conforme a Lei nº 9.311 de 24 de outubro de 1996 e autorizado pela Emenda Constitucional nº 12 de 15 de agosto de 1996, que inseriu no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a competência federal para instituir tal contribuição apenas dois meses antes da criação da mesma.

A referida contribuição, tida como impopular e polêmica por economistas e tributaristas, vigorou no país por onze anos e foi criada inicialmente para financiar apenas o Fundo Nacional de Saúde, destinado a ações e serviços de Saúde, mas durante sua vigência teve sua alíquota aumentada para possibilitar também o financiamento da Previdência Social e o Fundo de Combate à Erradicação da Pobreza.¹

Tal contribuição, apesar de ter encerrada sua vigência em 2007, voltou a ser tema de discussão em 2015 em razão da defesa do governo federal para a aprovação de uma Proposta de Emenda Constitucional cujo objetivo era instituir novamente a CPMF no Brasil, desta vez, com seus recursos destinados integralmente ao custeio da Previdência Social.²

Busca-se, então, nesta monografia, analisar quais as características progressivas podem ser encontradas na Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – a CPMF, que constitui um tributo regressivo, por definição, para que se possa entender quais as motivações e resultados, políticos e econômicos, de sua implementação ou rejeição.

Desta forma, para um melhor entendimento do objeto deste estudo, o presente trabalho em seu primeiro capítulo traz explicações iniciais acerca do papel dos tributos como fonte de recursos financeiros para financiar as

1 <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>> acessado em 03 de fevereiro de 2017

2 <<http://www.brasil.gov.br/governo/2016/02/dilma-defende-aprovacao-da-cpmf-e-diz-que-o-pais-precisa-do-congresso-para-crescer>> acessado em 03 de fevereiro de 2017

atividades do Estado. Em seguida, busca explicar as finalidades da instituição de tributos, diferenciando-as entre fiscalidade e extrafiscalidade.

Já no segundo capítulo, é feita uma análise da atividade da tributação sob o ponto de vista da distribuição de renda e do seu papel como um instrumento capaz de promover uma sociedade mais igualitária. Para isso são tratados, mais detidamente, os conceitos de regressividade e progressividade da tributação e é feita uma breve análise da matriz tributária brasileira.

O último capítulo trata especificamente da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – a CPMF, sendo descritas suas características principais e a finalidade da sua instituição, realizando um comparativo entre a contribuição extinta e a contribuição proposta em 2015. Analisa-se, então no âmbito da CPMF, a questão da regressividade e as exceções que promovem uma progressividade neste tributo.

Por fim, é tratada também da questão da operacionalização da CPMF e o seu papel na inibição da sonegação fiscal.

Capítulo 1 – A Tributação – seus conceitos e finalidades.

1.1 O Poder de Tributar

A atividade tributária e o poder do Estado de exercer tal atividade tem como fundamento a organização dos indivíduos em sociedade. Ao se organizarem em um Estado, a este passa a caber a função e a responsabilidade pela gestão e administração das coisas públicas, pertencentes ao coletivo de indivíduos daquela sociedade, e a busca pelo bem comum e pelo interesse público.³

A partir do entendimento de que uma das principais funções do Estado é a de promotor do interesse público, surgem algumas consequências que valem ser ressaltadas. A primeira, diz respeito à necessidade de se conferir poder a um soberano ⁴ que, independentemente do modo como adquiriu este status, ao realizar as escolhas concernentes ao modo de financiamento do Estado o faz por escolhas políticas, que constituem o aspecto subjetivo da política fiscal. ⁵

O segundo ponto a ser trazido concerne à justificativa do poder de tributar. Seguindo o disposto por Celso Antônio Bandeira de Mello (2005, p. 25), entende-se que, em um Estado Democrático de Direito, a função pública se assenta na “atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso de poderes instrumentalmente necessários conferidos pela ordem jurídica”.

Um desses poderes é justamente o poder de tributar, ou seja, o poder de exigir que os cidadãos forneçam parte dos seus recursos individuais para possibilitar ao Estado arcar com suas despesas. Essa exigência se

3 Nesse sentido, CONTI, José Mauricio. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1996.

4 Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> acessado em 03 de fevereiro de 2017.

5 Nesse sentido, FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. Política Tributária e Justiça Social: Relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza. Campina Grande: Eduep, 2007.

legítima e se justifica em razão do princípio da supremacia do interesse público, ou seja, no entendimento de que o ônus individual de ter parte dos seus recursos subtraídos pelo Estado é aceito em razão de que o total desses recursos serão gastos para custear atividades de interesse de toda a coletividade.

Nesse sentido, Andrea Lemgruber Viol⁶ dispõe que:

É justamente por referir-se à construção do bem-comum que se dá à tributação o poder de restringir a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social. Isto é, o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, na falta do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida.

A terminologia utilizada pelo direito tributário reforça essa ideia. Segundo Amaro (2006, p. 16) a palavra “tributar” significa repartir, dividir, distribuir. O Estado, nesse sentido, ao exercer seu poder de tributar está distribuindo para todos os indivíduos que se submetem às suas regras o ônus de contribuir com o financiamento das atividades de interesse comum, justamente por isso se designa aqueles que têm a obrigação de pagar tributos de “contribuinte”.

Ainda acerca da terminologia utilizada pelo direito tributário, o termo “contribuinte” para se referir aos membros da sociedade, que devem pagar os tributos, alude à ideia de consentimento para com essa tarefa, com o sentido de solidariedade comum no financiamento das despesas estatais, assim entende Lucien Mehl (1964 apud Amaro, 2006).

Por fim, sob a perspectiva do Estado como o responsável por promover os interesses coletivos que justifica o poder de tributar, surgem as questões acerca do que é o tributo e quais são as finalidades da tributação.

6 Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariioi/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> acessado em 08/02/2017

1.2 O conceito de Tributo

Tradicionalmente, as classificações e as definições dos conceitos e institutos jurídicos são tarefas dos doutrinadores⁷, razão pela qual existem tantas controvérsias e divergências doutrinárias acerca dos mais diversos temas jurídicos. No entanto, o conceito de tributo é uma exceção a essa regra. Apesar de existirem diversas conceituações do que é tributo pelos autores de Direito Tributário, a legislação brasileira, por uma determinação constitucional, tratou de definir o conceito de tributo.

Em obediência ao disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, que dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos, o Código Tributário Nacional traz em seu artigo 3º a conceituação de tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Por prestação pecuniária, o CTN define o tributo no âmbito dos direitos obrigacionais (nos quais a relação jurídica se dá por meio de uma prestação), e define também o objeto da obrigação tributária, a saber, a obrigação do sujeito passivo de entregar certa quantia em dinheiro ao sujeito ativo⁸.

Já a compulsoriedade esclarece que a obrigação tributária, diferentemente das obrigações de raiz contratual, surge independentemente da expressão de vontade do sujeito passivo, ou seja, a obrigação tributária não é voluntária, mas sim cogente, onde o indivíduo é obrigado ao pagamento em razão de lei.

A determinação “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” diz

7 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 19.

8 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 33.

respeito ao fato de que os tributos em regra são pagos em dinheiro ou de formas análogas, como pelo pagamento de cheque ou resgate de títulos da dívida pública.

Outro ponto trazido pelo conceito de tributo diz respeito à sua natureza não sancionatória. A obrigação tributária não tem caráter punitivo em relação ao contribuinte, logo, os fatos geradores dos tributos devem sempre constituir atos lícitos, pois caso fossem ilícitos ensejariam multas e sanções, e não tributos.

O conceito trazido pelo CTN também traz sem si o princípio da legalidade tributária, quando conceitua tributo como uma prestação necessariamente instituída em lei. Essa exigência tem como fundamento o Estado de Direito e o direito constitucional à propriedade, segundo Carrazza (2004, p.229) a legalidade tributária:

[...] garante a segurança das pessoas diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição ter garantido a propriedade (arts. 5º, XXII e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados pelo Poder Executivo, mas só por lei.

O último ponto trazido pelo CTN é a necessidade de que a cobrança das dívidas tributárias se dê por meio de atividade administrativa plenamente vinculada. A ideia aqui é que a cobrança dos tributos não esteja sujeitas a critérios de discricionariedade da autoridade fiscal, a cobrança não deve se dar por oportunidade ou conveniência, mas sim por atividade plenamente vinculada ao estabelecido legalmente.⁹

1.3 Finalidades da Tributação

Acerca das finalidades da Tributação, ou seja, dos objetivos principais buscados pelo Estado quando coloca em prática o seu poder de tributar, é possível partir para duas abordagens – uma abordagem crítica, que

9 MARTINS, Marcelo Guerra. Tributação, Propriedade e Igualdade Fiscal sob elementos de Direito & Economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p.93.

será feita no segundo capítulo, acerca da política fiscal, onde será tratada a tributação pela sua potencialidade de transformação e justiça social, e uma abordagem mais prática, que será realizada a seguir, acerca das consequências imediatas buscadas na aplicação de um tributo.

Nesse sentido, os tributos são tradicionalmente classificados em fiscais (com finalidade arrecadatória) ou extrafiscais (com finalidade regulatória). Os tributos classificados como fiscais são aqueles cujo objetivo principal buscado em sua criação é o de arrecadar recursos financeiros para o Estado, já os tributos chamados de extrafiscais são aqueles criados com o intuito primeiro de estimular ou desestimular comportamentos por razões econômicas, sociais, de saúde, ou outras.¹⁰

Ainda sobre as finalidades da tributação, podemos citar a teoria formulada por Richard Musgrave acerca das funções do Estado e da sua necessidade na intervenção na Economia. Para este autor, é possível dividir as funções fiscais do Estado em três: a função alocativa, a função redistributiva e a função estabilizadora.¹¹

A função alocativa refere-se aos bens públicos colocados à disposição dos cidadãos. Isso significa que uma das funções da tributação é a de arrecadar recursos privados para alocá-los em bens e serviços públicos. A distribuição e escolha da composição e quantidade de recursos alocados em cada tipo de bens e serviços é uma decisão política. Essa função é importante em razão de se tratarem de bens públicos, que estão à disposição de todos, não tendo, assim, um pagamento voluntário daqueles usuários e conseqüentemente, não sendo eficazmente alocados pelo mercado da iniciativa privada.

Já a função distributiva refere-se à ideia de que a tributação tem a finalidade de promover uma redistribuição justa de renda e se relaciona com a progressividade da tributação. A ideia principal é de que a maneira como são

10 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 89.

11 D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2015, p. 19-33.

criados os tributos deve levar em consideração a finalidade da redistribuição justa de riquezas.

Por fim, a tributação também tem uma função estabilizadora. Essa função diz respeito à manutenção de uma estabilidade econômica por meio da intervenção estatal, como, por exemplo, para regular preços, manter o nível de emprego. Isso pode ser feito com redução de alíquotas, criação e extinção de tributos, isenção de pagamentos, dentre outros. Essa função é explicada e se relaciona com a característica da extrafiscalidade da tributação, que ocorre quando certo tributo é aplicado tendo em vista influir ou regular o mercado, de forma a estabilizar ou incentivar a economia.

1.3.1 Fiscalidade - Tributo como principal fonte de recursos para o Estado

A Constituição Federal de 1988, no ensejo de promover o bem-comum, no esteio do que já foi trazido anteriormente, instituiu uma carta de direitos moderna e preocupada em prever uma série de direitos sociais¹² aos indivíduos, cuja garantia e efetividade se dá, entre outros, por prestações positivas do Estado, por meio de sua administração pública, colocadas à disposição dos cidadãos.

Para colocar em prática as prestações desses direitos e disponibilizar ao cidadão atividades que devem ser promovidas pelo Estado, são necessários recursos financeiros que financiem a estrutura da administração pública. Dentre os diversos modos capazes de realizar essa arrecadação de recursos, como a exploração do patrimônio, a imposição de tributos, a emissão de títulos públicos, e o valor arrecadado em penalidades (a exemplo das multas), nos Estados democráticos modernos a tributação se

12 Prescreve a Constituição Federal de 1988:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

mostrou a principal fonte de financiamento utilizada.¹³

Uma das principais razões para isso é seu caráter democrático, pois tem raízes na concordância coletiva acerca do contrato social, e sua maior sustentabilidade frente a outras formas de financiamento. Sobre essa questão, leciona Andrea Lemgruber Viol¹⁴:

Em resumo, há várias formas de prover recursos aos cofres públicos, mas a tributação é, nos dias atuais, a mais amplamente utilizada. [...] Em primeiro lugar, é a única fonte que, caso firmada com base em um contrato social legítimo, permite estabelecer um vínculo claro de cidadania e de responsabilidade social. Esse vínculo é inexistente caso o Estado seja financiado por recursos alheios, seja pilhagem ou dívida. Em segundo lugar, as experiências com financiamento baseado em inflação, endividamento e venda de bens e serviços mostram que essas fontes, isoladamente, não são capazes de gerar recursos em níveis suficientes à atual necessidade da maioria dos países [...] A tributação, quando legítima e em níveis adequados, não gera, necessariamente, seu próprio esgotamento e não depende de concessões externas.

Ainda acerca da utilização da tributação como fonte de recursos, Eduardo Sabbag (2016, p. 58) prevê:

É cediço que o Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos se mostra como uma inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos.

A característica da fiscalidade é a característica primordial dos tributos, se confundindo inclusive com a própria razão primeira da sua existência – arrecadar receitas para financiar determinados propósitos coletivos.

15

13 Nesse sentido, o texto de Andrea Lemgruber Viol, disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> acessado em 03 de fevereiro de 2017, p.5.

14 Ibid., p. 6.

15 COSTA, Regina Helena – Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito

Em razão disso, apesar da classificação didática, realizada pela grande maioria dos autores, que visa dividir os tributos conforme suas finalidades em tributos fiscais (ou arrecadatórios) e tributos extrafiscais (ou regulatórios), em verdade todos os tributos, de todas as espécies tributárias, sem exceção, tem como característica a fiscalidade.

Ou seja, ainda que o tributo tenha sido instituído com o intuito extrafiscal, ele, como obrigação pecuniária que é, servirá como meio de arrecadação de receitas para o financiamento de atividades realizadas pelo Estado.

1.3.2 – Extrafiscalidade – Tributo como meio de influência nos comportamentos sociais e econômicos.

Como dito anteriormente, apesar de todos os tributos abarcarem dentre suas características a finalidade arrecadatória, eles podem ter também uma outra motivação para existirem: a extrafiscalidade.

Também denominada de finalidade regulatória, a extrafiscalidade diz respeito à característica do tributo quanto instituído com um objetivo a mais do que a simples função arrecadatória, a saber, aquela de intervenção para induzir ou coibir comportamentos sociais. O próprio nome da classificação dá o tom da sua finalidade – tributos extrafiscais são aqueles com uma função extra, além daquela básica e fundamental de arrecadar recursos.

Sobre este conceito, Ataliba (1990, p. 223) traz que:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

[...]

É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre

os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes, seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem em seu bojo, uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas.

A extrafiscalidade como forma de intervenção do Estado no domínio econômico se dá tanto pela imposição tributária direta – como é o exemplo do IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, cuja alíquota pode ser aplicada progressivamente no tempo com vistas a assegurar que o imóvel obedeça à função social da propriedade – ou também por meio de isenções, imunidades e incentivos fiscais – como no caso da isenção tributária a produtos constantes na cesta básica, de forma a facilitar o acesso da população a itens básicos de subsistência.

A relevância da finalidade extrafiscal do tributo é tanta que autores como Eduardo Sabbag (2014, p. 246) lecionam que ela pode inclusive se sobressair frente a princípios tributários tidos como fundamentais e constitucionalmente positivados, como é o caso do princípio da vedação ao confisco¹⁶:

O princípio da vedação ao confisco não se aplica, em tese, aos impostos extrafiscais (v.g., II e IE; ainda, o IPI e o IOF), que, conforme a emergência da situação posta, poderão conter alíquotas excessivamente gravosas, em homenagem à regulação da economia.

Ante o exposto, podemos entender a lógica da extrafiscalidade de maneira simples – o Estado cria e institui um tributo, fixando uma alíquota alta que incida sobre comportamento, bens e serviços que ele entenda ser necessário, de acordo com os seus valores, princípios e objetivos fundamentais,

16 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

desestimular ou coibir e fixa alíquotas baixas, ou concede isenções, imunidades ou incentivos fiscais que buscam estimular ou fomentar certos comportamentos ou setores da economia.

No entanto, é importante ressaltar que essa noção básica e bipartida das finalidades da tributação, apesar de ser tradicionalmente trazida pelos manuais de direito tributário e ter função classificatória e consequentemente didática, não abarca uma visão mais ampla e crítica do fenômeno da tributação como instrumento do Estado capaz de promover uma transformação social. Ao focar apenas em suas finalidades imediatas e pragmáticas, fica de lado a reflexão axiológica acerca da política tributária.

Capítulo 2 – Tributação como instrumento de efetivação da justiça social - Progressividade e Regressividade Tributária.

2.1 – Da potencialidade da tributação como instrumento na promoção da justiça social e distribuição de renda.

No primeiro capítulo do presente trabalho foram tratadas questões conceituais e de ordem pragmática acerca do que é tributo, quais os fundamentos do poder de tributar e quais as finalidades buscadas na criação e instituição dos tributos.

Neste capítulo, no entanto, será analisado o fenômeno tributário sob um prisma mais crítico. Apesar de servir como meio de financiamento e influência no domínio econômico, os tributos têm um poder de influência muito mais amplo sobre as dinâmicas sociais¹⁷.

A forma com que a política tributária é pensada e aplicada pode servir como instrumento tanto para o alcance de uma maior justiça social quanto para reforçar as desigualdades e beneficiar aqueles que já têm uma posição favorável na sociedade, por isso, a análise da tributação pelas suas finalidades clássicas tende a ser reducionista. O fenômeno tributário ontologicamente abarca uma finalidade distributiva, uma vez que define quais os atores responsáveis pelo financiamento do Estado e com que parcela da sua renda e patrimônio contribuirá.¹⁸

Nesse sentido, Andréa Lemgruber Viol¹⁹:

[...] nascendo com a finalidade primordial do financiamento do Estado por desejo da coletividade, uma vez instituída, a tributação adquire

17 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5.

18 Nesse sentido, o texto de Andrea Lemgruber Viol, disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> acessado em 03 de fevereiro de 2017, p.11.

19 Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> acessado em 08/02/2017

uma abrangência que influencia transversalmente todos os aspectos da vida na Polis, por ser ela um dos mais poderosos instrumentos de política pública mediante a qual os governos expressam suas ideologias econômicas, sociais, políticas e até morais.

Isso se dá desde a escolha acerca da criação ou não deste ou de determinado tributo, passa pela definição de suas características – será criado como imposto, taxa ou contribuição? Qual será o fato gerador sobre o qual incidirá? Quanto será sua alíquota? Ela será progressiva ou não? Os recursos arrecadados com este tributo terão destinação específica? Qual? E vai até questões mais estruturais, como a formação da matriz tributária.

Tais escolhas refletem decisões políticas, que indicam, por exemplo, se determinada sociedade privilegia ou não ideais coletivistas, ou valores de equidade e justiça social.²⁰

Quanto ao conteúdo dessa valoração que deve vir a balizar a instituições das normas no Brasil, a Constituição Federal, norma fundamental que tem como papel reger a criação de todos os outros instrumentos normativos, traz em seu artigo terceiro os objetivos fundamentais da República, vejamos:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Dentre estes objetivos, trataremos neste trabalho mais especificamente daqueles consagrados nos incisos I e III, a saber, a

20 Andrea Lemgruber Viol, disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> acessado em 03 de fevereiro de 2017, p.2.

construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Nesse sentido, e especificamente quanto à questão tributária, Tipke e Yamashita (2002, p. 27) dispõem que:

A justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo Estado de Direito. Num Estado de Direito merecedor deste nome o Direito positivado em leis fiscais deve ser Ética aplicada. A moral da tributação corresponde à ética fiscal, é o pressuposto para a moral fiscal dos cidadãos. Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses.

Esse ideal de justiça que deve balizar a construção de uma política fiscal não se dá apenas por mandamento constitucional, nem tampouco por razões unicamente éticas, mas tem como razão o próprio fundamento que legitima o Estado e que gera aceitação popular frente à obrigação tributária.

Em uma República, o Estado tem como papel cuidar do que é público e proteger os interesses coletivos. Esse papel é legitimado pelo contrato social e a busca por esse fim do bem-comum é o que gera nos cidadãos a aceitação quanto ao pagamento de tributos como uma obrigação relacionada ao conceito de cidadania.

No entanto, a rejeição ao pagamento de tributos cresce lado a lado com a percepção popular de que este instrumento está sendo aplicado ilegítima e injustamente. Neste cenário, havendo uma rejeição popular ao pagamento dos tributos, essa forma de financiamento do Estado arrisca perder uma das suas características mais positivas – a sustentabilidade.

Viol²¹ afirma que

Levada ao extremo, esta noção diz que uma tributação que seja socialmente percebida como injusta implica a quebra do contrato social e torna-se, assim, pilhagem ou confisco ilegítimo por parte do poder soberano.

21 Andrea Lemgruber Viol, disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf> acessado em 03 de fevereiro de 2017, p.11.

Desta maneira, para ser entendida como legítima e conservar sua aceitação pelos cidadãos como um coletivo e sua sustentabilidade, a política tributária deve estabelecer uma tributação que esteja alinhada com os ideais de justiça social, igualdade (ou equidade), e respeitando o princípio da capacidade contributiva. Ainda nesse sentido, uma das características que visam buscar esses ideais é a progressividade tributária, consistente na ideia geral de que aqueles com maior capacidade econômica devem aportar em maior quantidade recursos para o financiamento das atividades do Estado. A questão da progressividade e seu inverso, a regressividade, será tratada posteriormente.

De modo contrário, a política tributária desprendida de parâmetros jurídicos e econômicos baseados na justiça social pode se tornar instrumento de agravamento de injustiças como a pobreza, a má distribuição de renda e a desigualdade social²², ferindo, inclusive, os objetivos fundamentais da república, consagrados no texto constitucional.

Quanto ao que foi dito, dois princípios guardam forte relação com a função distributiva da tributação, a saber, o princípio da igualdade e o princípio da capacidade distributiva. Outro importante conceito quando se trata do direito tributário como potencial instrumento para a justiça social, é o de progressividade e seu inverso, a regressividade. Todos esses conceitos serão tratados a seguir.

2.2. Princípio da igualdade no direito tributário

O princípio da igualdade (ou isonomia) tributária está amplamente garantido pela Constituição Federal. No artigo 5º, que trata dos direitos e garantias fundamentais, vem como primeiro mandamento o de que todos são iguais perante a lei, logo, no seu inciso I, essa garantia é reforçada ao dizer que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações.

22 FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza. Campina Grande: Editora da Universidade do Estado do Pará, 2007, p. 110.

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, a Constituição traz também, em seu artigo 150, inciso II que, como garantia assegurada ao contribuinte, é vedado ao Estado:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Sobre este inciso, Amaro (2006, p. 135) explica que ele visa obrigar o aplicador da lei e o legislador. Para o aplicador, o princípio da igualdade tributária exige que frente a uma lei que tribute determinado fato gerador, ele não pode se abster de aplicá-la a todos aqueles que se enquadrem em tal fato, não pode haver diferenciação quanto aos sujeitos passivos na aplicação de uma lei tributária já existente. Isso é especialmente relevante quando se trata de sonegação fiscal – fere o princípio da isonomia a situação em que a administração fiscal não exige que determinado sujeito cumpra com suas obrigações tributárias quando todos os outros estão cumprindo. Já quanto ao legislador, o princípio da isonomia ou igualdade tributária se aplica para proibir que ele dê tratamento diferente a situações iguais ou equivalentes.

Outro desdobramento deste princípio, ao tratá-lo pelo prisma da justiça distributiva e ao compatibilizá-lo com outros princípios, como o da capacidade contributiva, é o clássico entendimento de que a igualdade exige que se tratem igualmente os iguais e desigualmente os desiguais nas mediadas de suas desigualdades. Por esse ponto de vista o princípio da igualdade não só exige que situações iguais devam ser tratadas igualmente, mas também obriga que situações diferentes sejam tratadas de maneira diferente pela política tributária.

Ainda segundo Amaro (2006, p. 136):

Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica.

Percebe-se então que o princípio da igualdade tributária tem estreita

relação com o princípio da capacidade contributiva, que será tratado a seguir.

2.3. Princípio da Capacidade Contributiva

Assim como o princípio da isonomia tributária, o princípio da capacidade contributiva está garantido constitucionalmente como um princípio geral, dentre os dispositivos que tratam da tributação. O artigo 145, § 1º assim dispõe:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Este dispositivo visa impor um limite ao poder de tributar conferido ao Estado, exigindo que na busca pelo financiamento de suas atividades ele não estabeleça tributos incompatíveis com a possibilidade econômica dos indivíduos. Pode ser entendido como uma espécie de princípio da proporcionalidade aplicado ao âmbito do Direito Tributário.

O princípio da capacidade contributiva também se correlaciona com duas outras garantias constitucionais – a ideia do respeito ao mínimo existencial de cada cidadão e a vedação ao confisco. O entendimento é que a capacidade contributiva de cada um deve ser considerada para evitar que a tributação sirva como meio de confisco à propriedade privada ou para colocar o indivíduo em situação indigna.²³

A ideia de alinhar a capacidade contributiva com o mínimo

23 GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F.. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Sequência (Florianópolis), Florianópolis, n. 66, p. 213-234, July 2013. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552013000100009&lng=en&nrm=iso>. access on 12 Feb. 2017.

existencial tem o intuito de obrigar o legislador a considerar, na criação do tributo, que só deve ser exigido de uma pessoa que ela abra mão de uma parte de seus recursos caso isso não afete a sua existência digna. Assim, aquele tributo que deixa o cidadão sem condições econômicas suficientes para arcar com os custos do gozo dos seus direitos fundamentais, como a saúde, lazer, alimentação, moradia e educação, dentre outros, é incompatível com o princípio da capacidade contributiva. Simplificadamente, a tributação deve respeitar a capacidade que cada um tem de contribuir com o financiamento das atividades estatais sem que isso comprometa a sua sobrevivência digna e a de sua família.

Esse imperativo não tem apenas o caráter moral de respeito aos direitos humanos básicos e à dignidade da pessoa humana, mas também é imprescindível para a própria sustentabilidade da tributação, pois caso seja retirada por completo a capacidade econômica de um indivíduo, este não terá meios para sobreviver de maneira digna e muito menos de sustentar a manutenção de sua renda e patrimônio, resultando posteriormente em uma incapacidade total de contribuição.

Em relação à pessoa física, a questão da capacidade contributiva é ainda mais sensível, pois, apesar da existência de diversas categorias e possibilidades tributárias quanto aos fatos geradores, quando se trata da pessoa física, no fim, toda a tributação acaba por incidir em sua renda individual. Isso porque independente de ser cobrado sobre a renda, o consumo ou o patrimônio, para o cidadão comum o pagamento dos tributos será retirado dos recursos que ele aufera pela sua renda, diferentemente do caso das pessoas jurídicas, que têm a possibilidade de transferir o valor pago em tributos para o preço final dos bens e serviços que oferece.²⁴

Sempre se baseando no texto constitucional, uma das principais maneiras que o legislador tem de considerar e colocar em prática o princípio da capacidade contributiva do cidadão é a progressividade. É sobre ela que se refere o trecho “serão graduados segundo a capacidade econômica” do art.

24 FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza. Campina Grande: Editora da Universidade do Estado do Pará, 2007, p. 30.

145, § 1º.

2.4 Progressividade e Regressividade dos Tributos.

Assim como o princípio da isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva, a progressividade é uma característica tributária trazida pelo próprio texto constitucional.

Mas o que é a progressividade? Este aspecto dos tributos, que pode ser também considerado uma classificação²⁵, tem como função colocar em prática o princípio da capacidade contributiva. Para Mary Elbe Queiroz (2004, p. 39):

Na imposição dos tributos, a progressividade sintetiza-se por meio de alíquotas crescentes e progressivas, em função do aumento das respectivas bases de cálculo, isto é, a incidência do tributo aumenta em percentuais à medida que aumentam as grandezas dos valores que compõem a base de cálculo.

Ou seja, a ideia que rege a progressividade dos tributos é a de individualizar a carga tributária, simplificada, fazer com que os indivíduos que tenham mais renda e patrimônio contribuam em maior quantidade para o financiamento do Estado do que aqueles que auferam menos renda e tenham menos patrimônio. O raciocínio é que aqueles que têm mais dinheiro podem contribuir com uma maior parcela do que aqueles que têm menos recursos.

Em razão disso, tributos progressivos são aqueles cuja alíquota cresce conforme cresce a capacidade contributiva do sujeito passivo²⁶.

Para o autor Roque Antônio Carrazza (2007, p. 88):

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”.

25 Diversos autores trazem em suas classificações tributárias a classificação dos tributos entre progressivos e regressivos.

26 Tomando como exemplo o Imposto de Renda, conforme a renda do indivíduo cresce, também cresce a alíquota a ser paga. Essas eram as alíquotas a partir de 2015 para cada faixa de renda: Até 1.903,98 – alíquota zero, de 1.903,99 até 2.826,65, alíquota de 7,5%, de 2.826,66 até 3.751,05, alíquota de 15%, de 3.751,06 até 4.664,68, alíquota de 22,5%, acima de 4.664,68, alíquota de 27,5%.

Ainda segundo esse autor, as alíquotas variáveis são o meio que o Estado tem para diminuir as desigualdades econômicas. Alíquotas fixas reforçam as diferenças sociais uma vez que, na contramão do princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva, tratam de maneira igual contribuintes que se encontram em situações desiguais.

Aqui, é importante esclarecer que o conceito de progressividade tem como finalidade a busca por uma equidade vertical. Existe uma diferença entre os dois conceitos – o de equidade vertical e o de equidade horizontal. Segundo Conti²⁷, equidade horizontal visa a tributação igual para pessoas que estejam no mesmo nível de capacidade contributiva, já a equidade vertical dá um passo a mais, pois “visa estabelecer a melhor distribuição do ônus tributário entre contribuintes com capacidades econômicas diferentes”.

Além da ideia da progressividade com a motivação de se onerar mais àqueles indivíduos com maior capacidade contributiva para que estes contribuam em maior quantidade com o financiamento do Estado, Eduardo Sabbag também fala em progressividade extrafiscal, que seria a situação na qual a alíquota cresce progressivamente não em busca de uma maior arrecadação, mas com o objetivo de influenciar comportamentos.²⁸

Um exemplo de progressividade extrafiscal seria a possibilidade, expressa no art. 182, §4º, inciso II, de se aplicar uma alíquota progressiva no tempo para o IPTU do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, de modo a “forçá-lo” a promover um aproveitamento adequado à sua propriedade, para que ela cumpra sua função social, como exigido pelo art. 5º inciso XXIII da carta magna.

Por fim, acerca deste assunto, importa mencionar também a questão da seletividade tributária trazida por Amaro (2006, p. 91). O autor faz uma classificação entre tributos seletivos e não seletivos. Seletivos seriam aqueles tributos cujas alíquotas sofrem uma graduação para onerar mais os bens menos essenciais e onerar menos os bens essenciais. A lógica é a mesma

27 CONTI, José Maurício. Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1996. p. 73-74.

28 SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 165.

existente nos outros institutos tratados neste capítulo – a busca da justiça fiscal, pois ao onerar mais os bens de luxo ou supérfluos, onera-se mais os indivíduos com maior capacidade contributiva, que são aqueles que têm acesso a esses bens menos essenciais. Nesse sentido:

No campo dos impostos indiretos, que se caracterizam por sua regressividade, esta pode ser atenuada pela *aplicação da seletividade* em função da essencialidade dos bens, que referimos linhas acima. A seletividade apresenta-se aí como uma técnica de implementação da justiça fiscal. (Amaro, 2006, p. 141)

Desta maneira, como contraponto da progressividade, temos a regressividade. A regressividade, para Valcir Gassen²⁹, é a característica do tributo cuja onerosidade relativa cresce em razão inversa à capacidade contributiva do contribuinte. Quando a alíquota é fixa para todos os indivíduos, têm-se um tributo regressivo, pois relativamente, o indivíduo com menor poder econômico acaba pagando mais que aquele com maior poder econômico.

Tendo em vista a progressividade e a regressividade da tributação como meio de buscar a justiça social e a redistribuição de riquezas, será feita uma breve exposição da matriz tributária brasileira – no nosso país, atualmente, as escolhas políticas acerca da tributação favorecem a redistribuição de renda? Ou acabam por onerar mais severamente aqueles com menor capacidade econômica?

2.5 Matriz Tributária Brasileira

O conceito de Matriz Tributária, consolidado por Valcir Gassen, em contraposição com o conceito normativo do Sistema Tributário Nacional, tem como objetivo considerar o fenômeno da tributação de maneira mais ampla, de forma a ser feita uma análise não apenas das normas jurídicas que tratam da questão da tributação, mas também analisando o fenômeno tributário sob o ponto de vista da realidade social sobre o qual ele é construído e outros

29 GASSEN, Valcir. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 59.

enfoques. Vejamos:

Entende-se por matriz tributária as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário. Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só às espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos.³⁰

Dessa forma, ao ser feita uma análise da matriz tributária brasileira, percebe-se que as escolhas realizadas ao longo do tempo para formá-la levaram a uma matriz regressiva, que contribui para o agravamento da desigualdade e injustiça social no país, a despeito dos valores que deveriam reger a política tributária, conforme já explicitado neste trabalho.

Segundo Fábio Ávila Castro, Marcelo Medeiros e Pedro H. G. F. Souza, que realizaram, em 2014, trabalho³¹ com o objetivo de apurar a concentração de renda no Brasil, tendo como objeto de análise os dados do imposto de renda, baseados na metodologia de Thomas Piketty, entre 2006 e 2012, o 1% da população mais rica do país se apropriou de cerca de 25% do total de renda no Brasil, tendo o 0,1% dos mais ricos ficando, sozinhos, com 11% da renda total auferida no país.

Isso demonstra o quão aguda é a problemática da distribuição de renda no Brasil. Ao se analisar esses dados em conjunto com os dados da matriz tributária brasileira, percebe-se que ela está estruturada de forma a contribuir e agravar essa desigualdade.

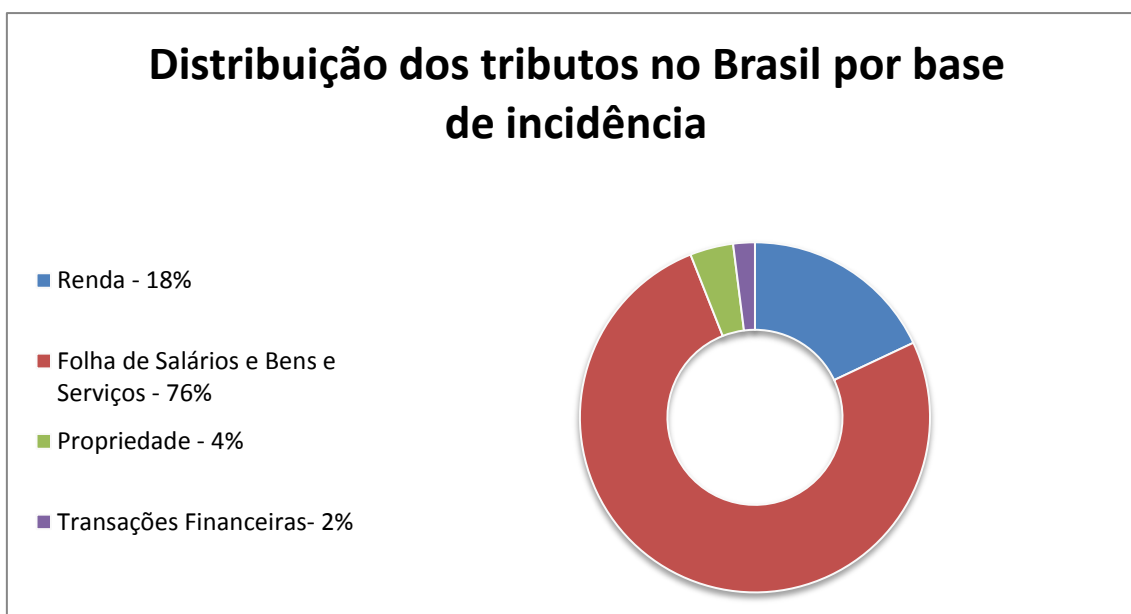
Quanto à distribuição da carga tributária brasileira, a análise é feita

30 GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, p. 32:

31 Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers2.cfm?abstract_id=2479685 acesso em 13 de fevereiro de 2017.

considerando-se três bases de incidência – a renda auferida, o patrimônio e o consumo. A tributação mais pungente sobre as duas primeiras bases mencionadas, renda e patrimônio, tendem a refletir uma matriz tributária mais progressiva, uma vez que onera-se mais aqueles indivíduos que mais auferem renda e mais obtém patrimônio, já uma tributação maior sobre o consumo (e sobre a cadeia de produção) tende a ser mais regressiva, uma vez que atinge de maneira uniforme todos aqueles que precisam consumir, onerando-se mais quem menos capacidade econômica tem.

Segundo os dados mais recentes da Receita Federal³² acerca da carga tributária no Brasil (apresentados em 2015), a distribuição dos tributos por base de incidência foi a seguinte:



O gráfico apresentado demonstra que, no Brasil, a maior parte da carga tributária recai sobre o consumo de bens e serviços. Segundo Pedro Julio Sales D'Araújo³³, este maior peso sobre o consumo, apesar de trazer bons resultados arrecadatários, acaba por desconsiderar, em grande parte, o princípio da capacidade contributiva, uma vez o ônus econômico do tributo sobre consumo repercute, recaindo sobre o preço para o consumidor final, e este, independente de sua capacidade contributiva, acaba por arcar com toda a

32 Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf> acessado em 13 de fevereiro de 2017.

33 D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito)—Universidade de Brasília, Brasília, 2015, p. 156.

carga tributária.

Além disso, a regressividade em razão da maior tributação de consumo onera em maior parte o contribuinte com menor poder econômico, isso porque este contribuinte acaba por utilizar a maior parte da sua renda adquirindo bens e serviços necessários a sua subsistência (alimentação, vestuário, transporte), enquanto aquele contribuinte de maior poder econômico direciona parte da sua renda para a formação de patrimônio, investimentos com o objetivo de lucro, etc., bases econômicas onde a carga tributária é menor. Ora, se o contribuinte de baixa renda utiliza a maior parte de seus ganhos com atividades sobre as quais recai a maior fatia da carga tributária, proporcionalmente, o ônus tributário é mais intenso sobre ele do que sobre o contribuinte com maior renda.

Por fim, trazemos a conclusão de Pedro Julio Sales D'Araújo, que, no sentido do que foi exposto neste capítulo, ressalta que as decisões acerca da tributação no país, historicamente, criam “uma estrutura que concentra os vastos recursos de nossa nação nas mãos de poucos e os privilegia por meio de uma tributação que os onera proporcionalmente menos em relação ao restante da sociedade.” (2015, p. 155).

Capítulo 3 – CPMF – Regressividade e Progressividade do tributo.

Tendo como ponto de partida aquilo que foi exposto nos capítulos anteriores, neste será realizada uma análise da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, a CPMF para compreender em quais pontos ela guarda características regressivas e em quais pontos suas características podem ser entendidas como progressivas.

Para isso, será realizado um breve histórico da sua implementação, uma análise das suas finalidades de criação e do modo como este tributo foi criado, entendendo suas alíquotas, seu fato gerador e a destinação dos recursos que arrecada. Essa contribuição vigorou no Brasil por onze anos, sendo extinta em 2007, atualmente foi proposta a sua recriação pelo governo de Dilma Rousseff, no entanto, após forte rejeição do Congresso Nacional e após o impeachment a proposta perdeu força. O objetivo deste capítulo é analisar a CPMF e entender seus desdobramentos ao longo dos anos para compreender se as características desse tributo influem positiva ou negativamente na busca de uma tributação mais progressiva, cujo ônus tributário seja arcado por aqueles com maior capacidade econômica.

3.1 – Breve Histórico sobre a CPMF

A CPMF tem origem em 1993, no Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IPMF. Este imposto foi criado no governo de Itamar Franco por meio da Lei Complementar nº 77 de 13 de julho de 1993, por iniciativa de Fernando Henrique Cardoso, Ministro da Fazenda à época.

Como o próprio nome diz, o IPMF foi criado como um imposto³⁴

34 Prescreve a Constituição Federal de 1988:
Art. 154. A União poderá instituir:

provisório³⁵. Em razão disso, não tinha suas receitas vinculadas a um objetivo definido e, seguindo o disposto na Constituição Federal, em seu artigo 157, inciso II³⁶, deveria ter seu produto de arrecadação repartido entre os Estados e o Distrito Federal.

Este tributo foi previsto com uma alíquota de 0,25% e tinha como fatos geradores os mesmos que seriam previstos na futura CPMF, diferenciando-se apenas quanto às hipóteses de não incidência, que eram apenas três e que na contribuição foram alargadas para seis.

Apesar de a Lei Complementar que instituiu o IPMF ter entrado em vigência ainda em 1993, a arrecadação do tributo só se tornou exigível em 1994 em razão da sua suspensão no ano de 1993 entre 15 de setembro a 31 de dezembro por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7/DF, por uma a violação ao princípio constitucional da anterioridade tributária³⁷. O imposto vigorou, então, até 31 de dezembro de 1994.

Já em 1995, com Fernando Henrique Cardoso, ex-ministro da Fazenda do governo anterior, à frente da Presidência da República é proposta a Emenda Constitucional 256/1995³⁸, transformada em seguida na Emenda

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

35 Nesse sentido, LC nº 77/93

Art. 25. O imposto instituído por esta lei complementar somente incidirá sobre os fatos geradores que vierem a ocorrer até 31 de dezembro de 1994.

36 Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

[...]

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

37 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

38 Disponível em

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=169565>>
acessado em 04 de fevereiro de 2017

Constitucional 12/1996³⁹, visando instituir a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, a CPMF.

Com o objetivo de instituir de volta um tributo que incidisse sobre as movimentações financeiras e que substituísse o IPMF, Adib Jatene, então ministro da Saúde, defendeu e buscou a aprovação da CPMF, agora sob a roupagem de contribuição e não mais de imposto, isso em razão de que o tributo como contribuição poderia ser vinculado diretamente a um fim específico – no caso, o financiamento da saúde - além de que não estaria sujeito à regra constitucional do artigo 157, inciso II, referente à repartição das receitas com os estados e Distrito Federal, ficando toda a arrecadação para a União.

Em 15 de agosto de 1996 foi aprovada a Emenda Constitucional nº 12, cujo texto inseria no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a competência federal para instituir contribuição provisória sobre movimentações financeiras. Nesta mesma emenda ficava de pronto estabelecido o teto de 0,25% para a alíquota e a vinculação integral do seu produto de arrecadação para o financiamento de ações e serviços de saúde, mediante o Fundo Nacional de Saúde.

Em outubro do mesmo ano é aprovada a Lei nº 9.311/96, instituindo a CPMF no Brasil e pormenorizando as regras de incidência, não incidência, e fixando alíquota da contribuição em 0,20%. Já em 1997 a contribuição começa a ser arrecadada.

Respeitando seu prazo de vigência, que, segundo o art. 20 da Lei nº 9.311/19 seria de 13 meses, a CPMF é suspensa no fim de 1998, sendo prorrogada, porém, logo em seguida por mais 36 meses, conforme a Emenda Constitucional nº 21, de 18 de março de 1999. Essa mesma emenda também altera o teto da alíquota de 0,25% para 0,38% nos primeiros 12 meses e 0,30% nos meses subsequentes⁴⁰. Além disso, a nova emenda dispõe que a arrecadação de receita referente à alteração da alíquota nesses 36 meses

39 Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc12.htm#art1 > acessado em 04 de fevereiro de 2017.

40 Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc21.htm > acessado em 05 de fevereiro de 2017.

seria destinada ao custeio da previdência social. Ou seja, em 1999 além de ser prorrogada por mais três anos a CPMF teve sua alíquota aumentada e sua receita dividida entre o Fundo Nacional de Saúde e a Previdência Social.

Em 14 de dezembro de 2000, por meio da Emenda Constitucional nº 31⁴¹, mais uma alteração é feita na CPMF – são destinados 0,08% de seus recursos para compor o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, fundo criado por essa mesma emenda, que, conforme disposto em seu artigo 1º, é criada:

[...] com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.

Já em 2001, por meio do Decreto nº 3.775, de 16 de março a CPMF é novamente prorrogada por um ano e tem sua alíquota majorada para 0,38%. Em 2002, nova Emenda Constitucional é aprovada com o intuito de prorrogar a CPMF. Dessa vez, a EC nº 37 de junho de 2002⁴² prorroga a contribuição até o fim de 2004, dividindo o produto da arrecadação e diminuindo a alíquota para 0,08% no último ano de aplicação, conforme:

§ 2º Do produto da arrecadação da contribuição social de que trata este artigo será destinada a parcela correspondente à alíquota de:

I - vinte centésimos por cento ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde;

II - dez centésimos por cento ao custeio da previdência social;

III - oito centésimos por cento ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º A alíquota da contribuição de que trata este artigo será de:

41 Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc31.htm#art1> acessado em 05 de fevereiro de 2017.

42 Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm#art3> acessado em 05 de fevereiro de 2017.

I - trinta e oito centésimos por cento, nos exercícios financeiros de 2002 e 2003;

II - oito centésimos por cento, no exercício financeiro de 2004, quando será integralmente destinada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Por fim, por meio da Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003⁴³ a CPMF tem sua última prorrogação e ajuste de alíquota – o prazo é prorrogado até o último dia de 2007 e sua alíquota retorna a 0,38%.

Antes do fim de sua vigência uma nova proposta foi feita para estender a cobrança da CPMF até o ano de 2011. A proposta foi aceita pela Câmara dos Deputados, mas foi derrotada no Senado. Na época, o governo defendeu a prorrogação da contribuição sob o argumento de que caso a proposta não fosse aprovada o orçamento sofreria uma perda de 40 bilhões de reais no ano seguinte⁴⁴.

Durante todos os anos em que ocorreu a sua vigência (onze anos no total), a CPMF significou um ingresso de cerca de 223 bilhões de reais nos cofres públicos⁴⁵, o que explica os muitos esforços pela prorrogação sucessiva do tributo – foram ao todo seis emendas constitucionais, uma lei e um decreto dedicados a prorrogar e alterar a contribuição.⁴⁶

Para compensar as perdas de receita, o governo de Luís Inácio Lula da Silva tentou, sem sucesso, aprovar em 2008 e em 2010 uma contribuição que visava ser a substituta da CPMF. O tributo chamado de Contribuição Social para a Saúde – CSS incidiria sobre as mesmas fontes geradoras que a CPMF, teria alíquota de 0,1% e destinaria a integralidade de suas receitas para o financiamento da saúde, no entanto a Câmara dos Deputados rejeitou a criação deste tributo em 2011, aprovando a Lei Complementar nº 141 de

43 Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm#art3> acessado em 05 de fevereiro de 2017.

44 Nesse sentido <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>> acessado em 03 de fevereiro de 2017

45 Conforme <<http://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>> acessado em 03 de fevereiro de 2017

46 Emendas Constitucionais 256/1995, 12/1996, 21/1999, 31/2000, 37/2002 e 42/2003, Lei 9.311/96 e Decret 3.775/2001.

2012⁴⁷, lei que regulamenta valores mínimos a serem aplicados em ações e serviços de saúde sem quaisquer menções à contribuição, que constava em seu texto original.

No ano de 2015 a CPMF voltou a ser amplamente discutida no país em razão da defesa, pela presidenta Dilma Rousseff, de sua volta, mediante a Proposta de Emenda Constitucional 140/2015⁴⁸, dessa vez a contribuição voltaria com sua alíquota original de 0,20%, vigoraria até o fim de 2019 e teria como objetivo vincular integralmente os recursos arrecadados para custear a Previdência Social. A proposta segue em tramitação, mas desde sua divulgação foi muito rejeitada pela oposição.

Ressalte-se, por fim, que a volta da CPMF foi defendida pelo governo de Dilma como fonte para se financiar a Previdência Social, sendo reforçado durante o texto da proposta que a necessidade da instituição do tributo se dá em razão do déficit da previdência. No entanto, após o impeachment da presidenta as discussões acerca da volta da CPMF foram deixadas de lado, uma vez que o novo governo está apostando na Reforma da Previdência⁴⁹ como solução alternativa para resolver a situação deficitária da seguridade social.

3.2 – CPMF – Imposto ou contribuição?

A CPMF, chamada de contribuição, como já descrito, teve como embrião o IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira. Em razão de suas fontes geradoras, ficou conhecida no Brasil como o “Imposto do Cheque”. A contribuição conhecida como imposto tem, dessa maneira, uma classificação difícil, pois suas características não se encaixam inteiramente nas

47 Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp141.htm> atenção especial deve ser dada à mensagem de veto. Acesso em 05 de fevereiro de 2017.

48 Disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1738618>> acessado em 03 de fevereiro de 2017.

49 Proposta disponível em <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2119881>> acessado em 05 de fevereiro de 2017.

definições de imposto e nem nas definições de contribuição.

Segundo o Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º e incisos ⁵⁰, o que define a natureza jurídica de um tributo é o fato gerador da obrigação tributária, sendo irrelevantes as denominações ou outras características dadas pela lei ou a destinação legal do tributo.

Ainda conforme o CTN em seu artigo 16, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica”. Logo em seguida, seu artigo 17 prevê que “os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título”.

Ainda sobre impostos, a Constituição Federal dispõe em seu artigo 154, inciso I que: “A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”. Também prevê, em seu artigo 167 que “Art. 167. São vedados: [...] IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159 [...]”.

Por fim, quanto à repartição das receitas tributárias referentes a impostos, a Constituição Federal prevê em seu artigo 157, inciso segundo que: “Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I”.

Por fim, se tratando de contribuições, a Constituição Federal trouxe três tipos de tributo sob essa nomenclatura⁵¹, além da contribuição de melhoria,

50 Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

51 Dispõe a Constituição Federal que:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146,

são elas as contribuições sociais, econômicas e corporativas⁵². Todas essas três espécies se referem a tributos cobrados em vinculação a alguma atividade estatal específica. Quanto às duas últimas, de pronto já se percebe que não guardam relações com a CPMF, uma vez que essas espécies tributárias referem-se à utilização como instrumento da atuação da União no domínio econômico, com a finalidade de custear os encargos pertinentes a essa atuação e a “tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais”⁵³, respectivamente.

Quanto às contribuições sociais, segundo Amaro (2006, p. 53)

[...] a Constituição caracteriza [...] pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente destinados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos demais entes políticos, na específica situação prevista no § 1º do art. 149) [...] no setor da ordem social.

No mesmo sentido, sobre as características das contribuições sociais, o Ministro Ilmar Galvão, em voto proferido no julgamento do RE nº 146.733 pelo Supremo Tribunal Federal, dispôs que:

A especificidade da destinação do produto da arrecadação do tributo em causa é que, obviamente, lhe confere o caráter de contribuição. Eventual desvio de finalidade que se possa verificar na administração dos recursos por ela produzidos não pode ter o efeito de transmutar-lhe a natureza jurídica. (grifo próprio)

Ainda sobre essa espécie tributária, a Constituição em seu art. 195, dispõe que a seguridade social (que abarca a previdência, a assistência social e a saúde) será financiada por toda a sociedade mediante recursos orçamentários e de contribuições sociais. No parágrafo 4º deste mesmo dispositivo, a constituição prevê que a lei “poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.” Por sua vez, o artigo 154, I, prevê que:

III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

52 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p.

52.

53 Ibid., p. 55.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

No entanto, apesar de ter como destinação o financiamento da saúde e posteriormente da Previdência Social e do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a criação da CPMF não obedeceu aos critérios acima dispostos, visto que tal tributo não constava no rol de contribuições sociais trazidos pelo art. 195 da Carta Magna e nem seguiu o parágrafo 4º desse artigo, que autoriza a criação de novas fontes de financiamento desde que de acordo com o art. 154, inciso I, uma vez que este inciso exige que a criação se dê por lei complementar e que seja na forma de impostos, nenhum dos critérios observados na criação da CPMF.

Por outro lado, uma das características fundamentais da CPMF vai plenamente ao encontro da definição de imposto pelo Código Tributário Nacional. Entendendo que a natureza jurídica do tributo tem como determinação o fato gerador, independentemente do nome que receba, e que o fato gerador da CPMF é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, a saber, qualquer movimentação financeira realizada, pode-se entender a CPMF como um imposto.

Este é o entendimento de alguns autores. Segundo Kyoshy Harada⁵⁴, quando da instituição da CPMF em substituição ao IPMF, a terminologia de imposto para contribuição foi trocada para burlar a vedação constitucional de que os impostos não podem ter suas receitas vinculadas a órgão, fundo ou despesa.

No mesmo sentido, Aroldo Gomes de Matos diz que a CPMF “Trata-se de exigência desassociada de qualquer atividade específica relativa ao contribuinte. Portanto, com fato gerador próprio de imposto. [...] A CPMF é

54 HARADA, Kiyoshi. Natureza jurídica da CPMF e o princípio da anterioridade. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 49, 1 fev. 2001. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1383>>. Acesso em: 5 fev. 2017.

então, um verdadeiro imposto.”⁵⁵

Apesar disso, vale lembrar que segundo a ótica do constitucionalismo, devem-se analisar os demais diplomas legislativos à luz da Constituição Federal. Nesse sentido, ressalta-se que a instituição da CPMF teve como início a edição de uma emenda constitucional autorizadora, razão pela qual, a despeito das razões políticas por trás dessa autorização por emenda à constituição e pela escolha pela denominação de contribuição, entende-se ser a CPMF uma contribuição social criada por autorização constitucional constante na Emenda Constitucional 12/1996, autorização essa que por si só constitui uma exceção constitucional à regra determinada no art. 195, §4º, acerca dos critérios para criação de contribuição social que vise financiar a seguridade social e também ao disposto no CTN.

Por fim, este entendimento se baseia também no disposto por Luciano Amaro (2006, p. 82 e 83), cujo entendimento é o de que os impostos:

[...] não incorporam, no seu conceito, a destinação a esta ou àquela atuação do Estado que, de algum modo, possa ser referida ao contribuinte. E a inexistência dessa característica integra o conjunto de notas distintivas dessa espécie tributária

[...]

Uma ou outra das características dos impostos pode estar presente noutra figura tributária. Assim, a previsão de fato gerador independente de atuação estatal referível ao contribuinte pode estar presente, por exemplo, num empréstimo compulsório, mas aquela nota não é necessária ao conceito deste;

Já a respeito das contribuições, o mesmo autor entende que:

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. [...] O que sobressai é a destinação do tributo àquela atuação específica. [...] Verificamos já que o critério de

55 MATTOS, Aroldo Gomes de. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética/ Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, P. 111.

classificação dos tributos à vista do fato gerador (CTN, art. 4º) se revela insuficiente para a determinação da natureza específica das contribuições [...] É a circunstância de as contribuições terem destinação específica que as diferencia dos impostos, enquadrando-as, pois, como tributos afetados a execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica, que pode aproveitar ou não ao contribuinte.

Dessa maneira, entende-se que a Emenda Constitucional 12/1996 autorizou a instituição da CPMF como uma contribuição social cuja criação excepcionalmente não se submete aos critérios consagrados no art. 195 § 4º da Constituição Federal.

3.3 Características da CPMF – regressividade por regra, progressividade como exceção.

3.3.1 Alíquota regressiva, fato gerador progressivo.

De início, ao observar a alíquota praticada na CPMF durante todas as suas versões, percebe-se ser essa contribuição um tributo regressivo, por definição. Na primeira emenda que autorizou a criação da CPMF, restou determinado que a alíquota deste tributo não devesse exceder os 0,25%. Já a lei que regulamentou a CPMF determinou que a alíquota fosse de 0,20%, sem, no entanto, prever quaisquer tipos de gradação da porcentagem de alíquota em razão da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Durante os onze anos de contribuição, a alíquota passou pelos valores de 0,20%, 0,38%, 0,30% e 0,08%, foi também proposta alíquota de 0,1%, mas, em nenhum momento a CPMF teve em sua regulamentação a ideia da alíquota progressiva em razão do contribuinte, o que caracteriza a regressividade deste tributo, pois independente de sua capacidade contributiva econômica, todos aqueles que realizassem movimentações financeiras pagavam a mesma porcentagem sobre esta atividade.

No entanto, alguns pontos devem ser ressaltados como fatores de

amortização dessa regressividade constatada de pronto, fatores que podem ser considerados como pontos de progressividade deste tributo, uma vez que tinham como resultado um ônus menor sobre contribuintes com menor capacidade econômica. Estes fatores são: a seletividade do fato gerador da CPMF e as situações de não incidência da contribuição e aquelas nas quais a alíquota é reduzida a zero, vejamos.

A regressividade da alíquota única do tributo deve ser cotejada com o seu valor e também com o fato gerador sobre o qual é aplicada. Ao ser realizada a análise por essa perspectiva, é possível perceber uma amortização nessa característica regressiva, uma vez que o fato gerador se refere a “qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art. 2º, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos”. O artigo 2º mencionado traz referências a instituições financeiras, bancos e caixas econômicas.

Ou seja, simplificadamente, o raio de incidência da CPMF são as movimentações financeiras e bancárias. A cada movimentação bancária de valores financeiros, seria cobrado 0,2% (ou as outras alíquotas já praticadas) sobre o valor movimentado. Desse modo, ao se realizar uma movimentação financeira (pagamento de conta, transferência para conta de outra titularidade, entre outros) no valor de 1.000,00 reais, o contribuinte teria de pagar CPMF no valor de 2,00 reais, um montante de pequeno vulto.

De início, já é possível inferir que o ônus do pagamento desta contribuição recai mais fortemente sobre aqueles com maior poder aquisitivo, uma vez que são essas pessoas (e empresas) que realizam um número maior de movimentações financeiras (o que é relevante, pois a CPMF incide a cada movimentação, logo, quanto mais movimentações, maior o montante pago) e movimentam um valor mais alto de dinheiro. Ora, um cidadão que receba um salário mínimo, atualmente em R\$ 937,00, ainda que movimentasse todo o dinheiro recebido através de instituições financeiras e bancárias, pagaria no máximo R\$ 3,56 de CPMF, considerando a alíquota mais alta já praticada até hoje, de 0,38%.

Além disso, importa ressaltar a seletividade desse fato gerador. Segundo pesquisas do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA⁵⁶, realizada em 2011, e do Instituto Data Popular, realizada em 2013⁵⁷, 39,5% dos brasileiros não possuem conta bancária. Pela pesquisa do Data Popular, 89% dessas pessoas sem acesso à conta bancária pertencem à classe média ou baixa.

Isso significa que a escolha pelo fato gerador da CPMF – movimentações financeiras -, por si só, exclui do seu pagamento uma parcela de quase 40 por cento da população brasileira, uma vez que essas pessoas não praticam o fato gerador para poderem ser tributadas. A progressividade nessa situação recai em razão de que essa parcela é formada em sua maior parte, como já mencionado, por pessoas de baixa ou média renda.

Segundo estudos realizados pela Secretaria da Receita Federal, este número de brasileiros que não pagam a CPMF é ainda maior, vejamos:

Deve-se notar que a população brasileira alcança 170 milhões de pessoas, dentre as quais apenas 38,5 milhões pagaram CPMF em suas contas bancárias. Entre esses 38,5 milhões, 16,9 são isentos do Imposto de Renda da Pessoa Física e 11,7 milhões são omissos. Por decorrência, cerca de 130 milhões de brasileiros – dentre os quais os 50 milhões que vivem abaixo da linha de pobreza – não pagam CPMF, mas pagam impostos sobre valor agregado sobre tudo que consomem (seja alimentos ou medicamentos), no mesmo montante por produto do que as pessoas mais ricas do País. Isso é, em última instância, conceito de progressividade e não de regressividade. (Viol, de Paula, Schontag e Ramos, 2001, p. 15).

Outro ponto de progressividade referente ao fato gerador está em algumas das hipóteses de não incidência e de alíquota zero, vejamos:

Art. 3º A contribuição não incide:

[...]

56 Disponível em: http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=2498:catid=28&Itemid=23 acesso em 15 de fevereiro de 2017.

57 Disponível em <http://g1.globo.com/economia/seu-dinheiro/noticia/2013/05/395-dos-brasileiros-nao-possuem-conta-em-banco-diz-pesquisa.html> acesso em 15 de fevereiro de 2017.

IV - nos saques efetuados diretamente nas contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e do Fundo de Participação PIS/PASEP e no saque do valor do benefício do seguro-desemprego, pago de acordo com os critérios previstos no [art. 5º da Lei nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990](#);

Art. 8º A alíquota fica reduzida a zero:

VIII - nos lançamentos a débito nas contas especiais de depósito a vista tituladas pela população de baixa renda, com limites máximos de movimentação e outras condições definidas pelo Conselho Monetário Nacional - CMN e pelo Banco Central do Brasil. (Incluído pela Lei nº 11.110, de 2005).

Na prática, o que esses incisos determinam é mais uma diminuição do ônus do pagamento da CPMF para aqueles cuja capacidade contributiva é reduzida. Nos casos dos incisos acima mencionados, a CPMF não incide sobre saques do FGTS, do fundo do PIS/PASEP e sobre os saques de seguro-desemprego.

A ideia de se desonerar a população com menor capacidade contributiva fica mais clara ainda quando se considera o artigo oitavo, que diminui para zero a alíquota da CPMF (na prática, é uma isenção de pagamento) incidente sobre as contas⁵⁸ cujos titulares se refiram à população de baixa renda. Nessas contas, que só podem ser abertas para pessoas físicas, nenhum dos lançamentos a débito (como pagamentos, transferências e saques) sofre com a incidência da CPMF. Essas contas podem movimentar até 3.000,00 e foram criadas, segundo exposição de motivos interministerial⁵⁹ como parte de medidas para o estímulo às microfinanças, envolvendo ações nas áreas de bancarização, microcrédito e cooperativismo de crédito, visando futura geração de postos de trabalho e de renda para os segmentos de baixa renda da população.

Diante do exposto, percebe-se que, apesar de ter adotado alíquota regressiva, a ideia da progressividade e do princípio da capacidade contributiva foram contempladas na criação e instituição da CPMF, tanto pela seletividade

58 Essas contas foram criadas conforme Resolução nº 3.104, de 25/6/2003 do Banco Central do Brasil, posteriormente alterada pela Resolução 3.211, de 30/06/2004.

59 Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Exm/EMI-6-MTE-MF-04.htm acessado em 15 de fevereiro de 2017.

de seu fato gerador, que já exclui parte da população de baixa e média do seu pagamento, quanto pelas hipóteses de alíquota zero e de não incidência da contribuição, que resultam em uma desoneração tributária para aquela população que movimenta baixas quantias de dinheiro (até 3.000,00) e que se encontra em situação de desemprego.

3.3.2 Finalidade fiscal e destinação progressiva

Além da progressividade em razão do fato gerador e das hipóteses de alíquota zero e não incidência do tributo, também podemos mencionar o fator de progressividade da CPMF referente à sua destinação.

Conforme a Exposição de Motivos que acompanhou a proposta de lei para a regulamentação da CPMF⁶⁰, ela foi criada com o objetivo de “suprir o Sistema Único de Saúde (SUS) de recursos adicionais indispensáveis ao cumprimento de suas finalidades, em face da reconhecida insuficiência das fontes de receita constitucionalmente vinculadas ao seu financiamento”. A proposta de retorno de um tributo que incidisse sobre movimentações financeiras partiu de Adib Jatene, Ministro da Saúde de Fernando Henrique Cardoso e conhecido como o “pai da CPMF”. Em entrevista à Folha de São Paulo⁶¹, Jatene reforça essa ideia, informando que propôs a contribuição com o objetivo de ser uma fonte adicional de recursos para a Saúde.

Apesar de ter sido criada com a finalidade exclusiva de financiamento da saúde, a CPMF foi modificada, conforme diversas Emendas Constitucionais mencionadas no tópico anterior, para ter também a finalidade de custear a Previdência Social, em 1999, e para integrar o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, em 2000.

A finalidade arrecadatória foi também o ponto de impulso para que, em 2015, o governo de Dilma Rousseff propusesse a volta deste tributo. Neste

60 Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1996/lei-9311-24-outubro-1996-348539-exposicaodemotivos-149816-pl.html> acesso em 15 de fevereiro de 2017.

61 Disponível em: http://josiasdesouza.folha.blog.uol.com.br/arch2007-08-01_2007-08-31.html#2007_08-15_13_56_50-10045644-0 acessado em 12 de fevereiro de 2017.

segundo momento, a proposta, em sua Exposição de Motivos⁶², declara que a desaceleração da atividade econômica aliada à expansão do déficit da Previdência Social torna indispensável à produção de nova fonte de receita.

Ante o exposto, resta claro que a CPMF tem como finalidade principal ser fonte de arrecadação de receitas para o Estado, ou seja, tem como característica principal a fiscalidade, uma vez que sua instituição não se justifica para influir em comportamentos por meio da economia, mas sim para custear as atividades do Estado atinentes a direitos sociais fundamentais básicos do cidadão, como a saúde pública, a previdência social e a assistência aos desamparados.

Neste ponto, é importante ressaltar que a política fiscal não é determinada apenas pelo modo como são cobrados os tributos, mas também pela maneira como esses recursos tributários arrecadados são gastos.

O papel do gasto dos tributos como instrumento de justiça fiscal é afirmado, havendo, inclusive, recomendações de que nos países em desenvolvimento a distribuição de renda promovida pela política fiscal se dê mais fortemente ligada a gastos que promovam a redistribuição do que em tributações progressivas.⁶³

Nesse sentido, ao analisar a CPMF pelo viés da destinação de seus recursos arrecadados, percebe-se outro ponto de progressividade neste tributo regressivo por regra. No tópico onde é tratada a natureza jurídica da CPMF, esclareceu-se que um dos principais motivos para que se criasse este tributo como uma contribuição social foi a possibilidade de vinculação de suas receitas a uma atividade estatal específica referente a direitos sociais.

Como também já exposto, o tributo analisado, ao longo dos seus 11 anos de existência teve suas receitas legalmente vinculadas a três objetivos

62 Disponível em:

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1389397&filename=P+EC+140/2015 acessado em 12 de fevereiro de 2017.

63 Andrea Lemgruber Viol, disponível em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> acessado em 03 de fevereiro de 2017, p.5.

63 Ibid., p. 12.

específicos - o financiamento do Sistema Único de Saúde, o financiamento da Previdência Social, e a constituição do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. A tentativa de recriação da CPMF pelo presidente Luís Inácio Lula da Silva e posteriormente pela presidenta Dilma Rousseff também seguiram esta mesma lógica, pois objetivavam o financiamento da saúde e o da previdência social, para a diminuição de seu déficit, respectivamente.

A mencionada progressividade em razão da destinação se dá em razão de serem esses objetivos específicos diretamente ligados a direitos sociais colocados à disposição pelo Estado principalmente à parcela da população que se encontra em maior vulnerabilidade social.

Quanto ao Serviço Único de Saúde, principal destinação legal da CPMF, o perfil da maior parte de seus usuários é o da parcela dos cidadãos com menor escolaridade e de baixa renda.⁶⁴ Já quanto à previdência social, ela também se refere a um benefício social, uma espécie de “seguro” para pessoas em situação de maior vulnerabilidade social, uma vez que garante aposentadoria por idade e tempo de contribuição, a aposentadoria por invalidez, auxílio-doença, auxílio-acidente, auxílio-reclusão, salário-maternidade e salário-família.

Por fim, quanto ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, ele também, inequivocamente, significa a destinação de recursos para uma parcela da sociedade com menor capacidade econômica e em maior condição de vulnerabilidade, uma vez seus recursos têm como objetivo viabilizar a todos os brasileiros o acesso a níveis dignos de subsistência, sendo aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, saúde, educação, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social, voltados para a

64 Segundo estudo de Zilda Pereira da Silva, a utilização dos serviços do SUS tem sua porcentagem reduzida conforme cresce o nível de escolaridade do usuário e também conforme cresce a sua renda familiar per capita.

SILVA, Zilda Pereira da et al . Perfil sociodemográfico e padrão de utilização dos serviços de saúde do Sistema Único de Saúde (SUS), 2003- 2008. Ciênc. saúde coletiva, Rio de Janeiro , v. 16, n. 9, p. 3807-3816, Sept. 2011 . Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232011001000016&lng=en&nrm=iso>. Acessado em 16 de fevereiro de 2017.

melhoria da qualidade de vida⁶⁵.

3.4 O papel da CPMF no combate à sonegação fiscal

Outro ponto que deve ser discutido quando se trata da Contribuição Provisória sobre Movimentação Fiscal é o seu duplo papel antisonegação fiscal, tanto pela dificuldade de ser sonegada, quanto pelo seu uso para coibir a sonegação de outros tributos, como o imposto de renda.

Diferente de grande parte dos tributos, a evasão fiscal referente ao pagamento da CPMF é muito difícil de ser praticada. Isso se dá em razão da operacionalização da sua retenção e recolhimento, conforme o art. 5º da Lei nº 9.311/1996. A incidência da CPMF se dá sobre movimentações financeiras realizadas em contas bancárias, assim que a movimentação é efetivada, a instituição financeira, sobre quem recai a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição social, de pronto já recolhe o valor correspondente à CPMF direto da mesma conta bancária sobre a qual o tributo incide. Dessa maneira, o cidadão responsável pelo pagamento não tem como não realizá-lo.

Já a segunda razão pela qual a CPMF é antisonegação refere-se à autorização, dada pela Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, para que a Receita Federal use os dados de pagamento da CPMF para investigar situações de sonegação fiscal referentes a outros tributos, como o Imposto de Renda, por exemplo.

Segundo o artigo 1º, § 3º da referida Lei Complementar, não constitui violação do dever do sigilo bancário o fornecimento de informações para a Secretaria da Receita Federal, pelas instituições financeiras, sobre a identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações tributadas.

65 Conforme artigo 1º da Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001, que dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Isso significa, na prática, que além de reter e recolher a CPMF, as instituições bancárias teriam o dever de informar à Receita Federal os dados acerca das movimentações financeiras realizadas (e tributadas) por cada contribuinte, possibilitando assim o “cruzamento” de informações pela Receita acerca da movimentação financeira dos cidadãos com os dados declarados no pagamento de outros tributos, como o Imposto de Renda. Isso permitiu que a Receita Federal descobrisse e investigasse diversos casos de sonegação fiscal de outros tributos, facilitando assim a cobrança destes.

Por fim, outro ponto a ser levantado sobre o combate à sonegação fiscal pela CPMF refere-se ao fato de que, ao incidir sobre todas as movimentações financeiras, este tributo é o único⁶⁶ que consegue atingir também o mercado informal e ilegal, que escapava das outras formas tributárias, minimizando ainda mais a evasão fiscal. Além disso, é um tributo que tem custo operacional sobre sua arrecadação e fiscalização praticamente nulo, tanto para a administração pública quanto para o contribuinte.

Acerca de sua característica antisonegação fiscal, Viol, de Paula, Schontag e Ramos dispõem que (2001, p. 15).

Nesse sentido, a CPMF torna-se mais justa do que os tradicionais impostos sobre a renda que, na prática, são sonegados pelos mais ricos, que têm mecanismos sofisticados de planejamento tributário e impõem ao Estado um alto custo para serem fiscalizados.

Nesse mesmo estudo, são mencionados alguns dados acerca da atividade de cruzamento de dados entre as movimentações financeiras atingidas pela CPMF e o Imposto de Renda. Vejamos:

O número total de pessoas físicas com movimentação bancária que pagaram CPMF foi de 38,5 milhões de contribuintes, sendo que apenas 9,9 milhões de pessoas haviam apresentado declaração de imposto de renda. As demais eram isentas ou omissas do imposto de renda. Os 17 milhões de isentos movimentaram R\$ 192,3 bilhões, enquanto os 11,7 milhões de omissos movimentaram R\$ 179,4

66 Segundo estudo realizado pela própria Secretaria da Receita Federal, disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/cpmf-mitos-e-verdades>> acessado em 17 de fevereiro de 2017.

bilhões. Esses dados médios podem mascarar verdadeiros absurdos: apenas 139 pessoas omissas movimentaram R\$ 28,9 bilhões, isto é, tiveram uma movimentação média de R\$ 208 milhões em suas contas bancárias sem apresentar nenhuma declaração de imposto de renda.

A importância do combate à sonegação fiscal se dá em duas frentes, de início, é possível mencionar o caráter moralizador das medidas antisonegatórias, que permitem criar no cidadão a percepção e a aceitação do fenômeno tributário como algo justo e igualitário, pois, ao se punir a evasão fiscal, evita que alguns, ao não pagar tributos, repassem o ônus de uma maior carga tributária para aqueles que honram suas obrigações fiscais.

Segundo Andrea Lemgruber Viol (p.17), uma das principais maneiras de se favorecer a aceitação da tributação por parte da sociedade é por uma percepção compartilhada de responsabilidade coletiva quanto ao financiamento do Estado. Para que isso não se perca, é necessário que moralmente a sociedade veja a administração tributária de uma maneira positiva, alicerçada em valores de honestidade, integridade e aplicação imparcial de leis.

O combate à sonegação é importante instrumento para isso, segundo a autora:

[...] esta mesma máquina deve buscar punir comportamentos evasores por parte dos contribuintes com retidão e justiça. Especialmente, deve-se atuar para a redução da informalidade e da sonegação, que em muitos países atingem parcela significativa do produto interno bruto. Deve-se agir e demonstrar que as elites econômicas estão pagando sua quota para o financiamento do bem-comum e que não passam ilesos ao controle tributário.

Por outro lado, a importância do combate à sonegação se dá também em razão da recuperação, para o Estado, de um grande vulto de recursos públicos que estão deixando de ser utilizados nas atividades estatais em prol do interesse coletivo. Segundo Liam Murphy e Thomas Nagel em *O Mito da Propriedade* (2005, p.117):

Toda vantagem tributária é uma redistribuição que vai

daqueles que não têm vantagem para os que a têm: o excedente de renda que estes últimos conservam à sua disposição tem de ser coberto por impostos mais altos cobrados dos primeiros.

Quando analisada essa citação frente aos números referentes à questão da sonegação fiscal no Brasil, se mostra ainda mais necessário o seu combate. Segundo um estudo feito pelo grupo internacional Tax Justice Network, a sonegação fiscal no Brasil é a segunda maior do mundo, chegando a significar 13,4% do PIB do país⁶⁷. Segundo dados do Sinprofaz – Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional, no começo de 2016, o valor perdido para a sonegação fiscal passava dos R\$ 276 bilhões.

No sentido do que foi dito por Liam Murphy e Thomas Nagel, essa permissividade com a sonegação fiscal significa uma vantagem tributária, vantagem essa que resulta em uma distribuição de renda injusta, uma vez que a conta desses valores sonegados recai sobre aqueles que pagam os tributos corretamente. Isso se mostra mais injusto quando se tem a percepção de que a grande maioria do valor sonegado refere-se à evasão fiscal de grandes empresas, uma vez que, segundo levantamento também do Sinprofaz, apenas 500 empresas são responsáveis por 40% do valor sonegado.⁶⁸

67 Dados de 2013, disponível em <<http://www.valor.com.br/brasil/3333552/no-mundo-brasil-so-perde-para-russia-em-sonegacao-fiscal-diz-estudo>> acesso em 17 de fevereiro de 2017.

68 Dados de 2015, disponível em <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sonegacao-de-impostos-no-brasil-chega-a-r-420-bi-em-2015,1784149>> acesso em 17 de fevereiro de 2017.

Conclusão

Conforme o que foi exposto no presente trabalho, o fenômeno tributário é inerente à organização da sociedade em um Estado capitalista. A partir do momento que determinadas atividades são atribuídas ao Estado, surge a necessidade da arrecadação de recursos financeiros para financiá-las. A tributação tem como objetivo primordial o financiamento das atividades de interesse público realizadas pelo Estado, no entanto também pode ter finalidades extrafiscais e ser utilizada como instrumento para a efetivação de políticas sociais.

Nesse mesmo sentido, com a criação do Estado, é conferido a um poder soberano a responsabilidade pela atividade tributária, pela criação da política tributária, pela sua administração e manutenção. Quando se trata de um Estado Democrático de Direito, esse poder de tributar fica limitado a ordens legais, criadas por meio de representantes eleitos democraticamente pelo povo, cujos interesses devem defender.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 trouxe, já em seus primeiros artigos, a vinculação da atividade estatal a princípios e objetivos fundamentais, como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Esses princípios e objetivos vinculam toda a atuação estatal, inclusive aquela relacionada à construção da política tributária.

Dessa maneira, além das suas funções fiscais e extrafiscais, a tributação pode e deve ter sua utilização vinculada à função da busca por uma sociedade mais justa e igualitária, funcionando como um instrumento capaz de atuar na distribuição justa da renda e dos recursos tornados públicos. Essa função encontra justificativa não só na Constituição Federal brasileira, mas também em fundamentos éticos vinculados ao próprio conceito de tributação como recursos retirados da população para o financiamento de atividades de interesse público e de benefício coletivo.

Para a concretização desses objetivos através de uma política tributária igualitária e que respeite a capacidade contributiva do cidadão, o legislador e o aplicador dos tributos têm a sua disposição alguns instrumentos,

como a progressividade da tributação, a escolha da destinação dos recursos arrecadados e o combate à sonegação fiscal.

Apesar dos mandamentos constitucionais e dos instrumentos colocados à disposição daqueles responsáveis pela política tributária, ao ser feita uma análise acerca da Matriz Tributária brasileira, percebe-se que ela é ainda predominantemente regressiva, onerando proporcionalmente mais aqueles que têm menor capacidade contributiva e menor poder econômico, agravando a desigualdade social. Um dos exemplos dessa regressividade é a elevada carga tributária que recai sobre o consumo, que atinge todos os cidadãos igualmente, onerando, proporcionalmente, mais aqueles com menor renda, cujos recursos são gastos em maior porcentagem com consumo.

Por outro lado, a tributação sobre a renda, apesar de progressiva, ainda é baixa e tem uma progressividade muito branda, além disso, tributações sobre grandes fortunas, cuja instituição até hoje não ocorreu, e lucros e dividendos, que atingem majoritariamente aqueles com a maior capacidade contributiva possível, a classe alta, representam uma fatia muito pequena da carga tributária praticada no país, o que agrava ainda mais a regressividade de nossa matriz tributária.

Tendo em vista esses apontamentos, o presente trabalho tratou de analisar um tributo em específico, a saber, a CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira. Este tributo vigorou no país por 11 anos e em 2015 teve sua volta proposta pelo governo federal, envolta em diversas polêmicas e forte rejeição popular, encabeçada pela mídia e pela maioria da oposição no Congresso Nacional.

O objetivo da análise realizada nessa monografia foi perceber os pontos de progressividade em um tributo regressivo por definição (uma vez que não prevê alíquotas progressivas em razão da capacidade contributiva dos contribuintes). Os pontos de progressividade analisados foram significativos quando vistos em conjunto.

Percebe-se que a vinculação da CPMF a objetivos específicos que atingem majoritariamente os interesses de uma parcela mais vulnerável economicamente da sociedade, analisada em conjunto com o exposto no

tópico acerca da seletividade do fato gerador da CPMF, que exclui de seu pagamento justamente grande parte dessa parcela, com baixa e média renda, permite que seja percebida na contribuição social analisada uma característica efetivadora de justiça social, ao promover, por meio da tributação e destinação de seus recursos, uma espécie de redistribuição de renda alinhada com os objetivos fundamentais da república consagrados na carta magna e já mencionados.

Ao desonerar a população com menor capacidade econômica e, ao mesmo tempo vincular seus recursos para fins voltados a ela, a CPMF, apesar de regressiva, tem uma função de progressividade, pois se onera mais fortemente a parcela da população com capacidade contributiva elevada e transfere recursos arrecadados em prol da população mais vulnerável.

Outro ponto relevante trazido neste trabalho é a característica antisonegatória da CPMF. Além de ser um tributo praticamente impossível de ser sonegado, a referida contribuição também permite ao Estado se apropriar de importantes informações acerca da capacidade contributiva dos contribuintes, informações essas que analisadas em comparação com aquelas fornecidas pelos contribuintes quando do pagamento de outros tributos, permite a investigação de omissões tributárias e conseqüentemente a cobrança desses valores sonegados.

Essa característica tem particular relevância no Brasil quando se constata que nosso país é o segundo maior do mundo em número de recursos sonegados, além de ser um país com profundos indicadores de desigualdades sociais. O combate à sonegação tem o seu caráter moralizador, pois cria nos contribuintes uma percepção de maior justiça fiscal, mas, principalmente, tem o objetivo de evitar maiores desigualdades.

Como já mencionado, toda vantagem tributária constitui uma distribuição de recursos, onde é tirado de quem não é beneficiado com a vantagem e é distribuído para aquele que tem a vantagem tributária. Enquanto uma tributação progressiva promove essa distribuição no sentido de beneficiar aqueles segmentos mais vulneráveis economicamente, a permissividade com a sonegação promove uma redistribuição injusta e até inconstitucional, onerando

mais fortemente aqueles com menor capacidade contributiva e beneficiando aqueles que não precisam, agravando a distribuição injusta de renda e as desigualdades sociais já latentes no nosso país.

Além disso, a sonegação fiscal retira vultosos montantes das mãos do Estado, resultando em déficits que, para serem compensados, exigem do governo um aumento da carga tributária. Como exemplo da urgência e importância de instrumentos que possibilitem o combate à sonegação, segundo dados do Sinprofaz, apenas o valor sonegado em 2015 corresponderia a 13 vezes a quantia que o governo esperava arrecadar caso houvesse sido aprovada a recriação da CPMF.

Desta feita, esse esforço para entender na CPMF seus pontos de progressividade, de regressividade e suas características antisonegatórias, tem como objetivo, também, entender as razões que fundamentam a política tributária e a forte rejeição popular que esta contribuição tem, a despeito da sua potencialidade redistributiva.

A política fiscal é reflexo da configuração política de um país. Já essa configuração política reflete as desigualdades sociais desse mesmo país. No Brasil, a profunda desigualdade social é refletida no seu sistema representativo, que ainda elege uma classe política formada pela elite.

Segundo levantamentos acerca do perfil dos ocupantes do parlamento em 2015⁶⁹, o congressista médio é homem, branco, na faixa dos 50 anos, com formação superior, empresário e dono de patrimônio superior a R\$ 1 milhão. Também acerca do perfil dos congressistas, levantamento feito pelo Departamento Intersindical de Assessoria Parlamentar – DIAP⁷⁰, mostra que o congresso é ocupado majoritariamente por empresários (45% do total de congressista) seguido pelo grupo dos ruralistas, estes deputados e senadores têm como agenda prioritária a desoneração da carga tributária, principalmente aquela que recai sobre as suas atividades.

69 Disponível em <<http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/a-face-e-os-numeros-do-novo-congresso/>> acessado em 18 de fevereiro de 2017.

70 Disponível em <<http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/manchetes-antiores/bancada-empresarial-sera-quase-metade-do-congresso/>> acessado em 18 de fevereiro de 2017.

O delineamento da política tributária está intimamente ligado às desigualdades políticas que se perpetuam reforçando as desigualdades sociais. Ao legislador, responsável, em grande parte, pela política tributária, é dada uma margem de escolha acerca dos fatos geradores sobre os quais sobre os quais ocorrerá a incidência tributária.

Logo, a desigualdade política, percebida pela composição do grupo político dominante, é refletida na política tributária, que induz injustiças sociais ao beneficiar esses mesmos grupos dominantes. Isso se dá a partir de dois vieses, pela composição da matriz tributária, que tributa mais o consumo e a renda, desonerando o capital e o patrimônio, resultando em uma menor carga tributária para os mais favorecidos e pela destinação dos recursos arrecadados, em grande parte direcionados à atividade econômica privada, por meio de subsídios, falta de cobrança sobre as dívidas fiscais e empréstimos e financiamentos por parte dos bancos estatais.⁷¹

Especificamente quanto a CPMF, ao analisar a composição do Congresso Nacional, é possível entender porque ela gera tanta rejeição por parte da classe política. É importante lembrar que, conforme já mencionado, a volta deste tributo foi proposta como alternativa para contornar e cobrir o déficit que, segundo o governo, a Previdência Social enfrenta. No entanto, após a rejeição dos congressistas e após o impeachment da presidenta a proposta foi engavetada, ganhando força, atualmente, a discussão acerca da Reforma da Previdência, como alternativa substituta para resolver a questão do seu déficit.

Isso significa uma deliberada mudança de direção, por parte dos responsáveis pela estruturação da política tributária, de uma alternativa de solução para o déficit de previdência como a CPMF, que tem diversos pontos de progressividade e onera mais as elites econômicas do país, para uma alternativa que continua reforçando as desigualdades e injustiças sociais brasileiras, uma vez que o ônus da Reforma Previdenciária recai de maneira mais agressiva mais uma vez sobre a parcela vulnerável dos cidadãos, além de ser amplamente rejeitada popularmente.

71 FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza. Campina Grande: Editora da Universidade do Estado do Pará, 2007, p. 124-126.

Essa informação, frente a tudo o que foi exposto neste trabalho, gera a reflexão a respeito de quais caminhos a política tributária brasileira está tomando, quais os seus determinantes e qual modelo de Estado essa política reforça, indo de encontro não só com princípios morais e éticos, mas também indo contra os caminhos delineados pela própria Constituição Federal do país.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

CONTI, José Mauricio. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20ª. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

COSTA, Regina Helena – **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional** – 4ª Edição – São Paulo: Saraiva, 2014.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito)— Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: Editora da Universidade do Estado do Pará, 2007.

GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F.. **Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência (Florianópolis), Florianópolis , n. 66, p. 213-234, July 2013 . Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552013000100009&lng=en&nrm=iso> acesso em 12 Fevereiro de 2017.

GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

_____. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e**

processos de integração econômica. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Natureza jurídica da CPMF e o princípio da anterioridade.** Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 49, 1 fev. 2001. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1383>>. Acesso em: 5 fev. 2017.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, Propriedade e Igualdade Fiscal sob elementos de Direito & Economia.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro.** In: Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética/ Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2005

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça.** Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** Barueri: Manole, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016;

SILVA, Zilda Pereira da et al . **Perfil sociodemográfico e padrão de utilização dos serviços de saúde do Sistema Único de Saúde (SUS), 2003-2008.** Ciênc. saúde coletiva, Rio de Janeiro ,v. 16,ln. 9, p. 3807-3816, Sept. 2011 . Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232011001000016&lng=en&nrm=iso>. Acessado em 16 de fevereiro de 2017.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.